

Themenspecial / Übersicht:

- **Steuerstrategien und Überlegungen bis zum Jahreswechsel**
- **FG Münster: Besteuerung eines GmbH-Gesellschafters im Rahmen einer disquotalen Gewinnausschüttung**
- **Erfolgsabhängiger Kaufpreis (Earn-outs) beim Unternehmenskauf**
- **Digital Jetzt: Investitionsförderung für KMU**

Die einzelnen Themen:

Steuerstrategien und Überlegungen bis zum Jahreswechsel

Die letzten Wochen bis zum Jahreswechsel 2020/2021 eignen sich bestens, um entweder die Steuerbelastung für 2020 durch steuerliche Strategien oder Überlegungen zu reduzieren oder aber, um die Weichen im Jahr 2021 bereits heute schon auf „Steuern sparen“ zu stellen. Hier einige interessante Steuerstrategien zum Jahreswechsel.

Corona-Prämie statt Weihnachtsgeld

Möchte ein Arbeitgeber seinen Mitarbeitern trotz Corona-Krise freiwillig ein Weihnachtsgeld zahlen oder eine freiwillige Bonuszahlung zukommen lassen, kann er sich entweder für die klassische Gehaltszahlung entscheiden, von der nach Abzug von Steuern und Sozialabgaben nur rund 50 % auf dem Konto des Arbeitnehmers ankommen. Oder er nutzt die Chance 2020 und zahlt seinen Mitarbeitern die bis zu einem Betrag von 1.500 € steuerfreie Corona-Prämie nach § 3 Nr. 11a EStG.

Damit es mit der Steuerfreiheit klappt, muss der Mandant insbesondere folgende Voraussetzungen einhalten:

- Die Corona-Prämie muss zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn geleistet werden. Gehaltsumwandlungen zugunsten dieser

steuerfreien Prämie sind also nicht zulässig.

- Es sind Aufzeichnungen zur Auszahlung der Corona-Prämie im Lohnkonto aufzubewahren.
- Die Zahlung ist nur steuerfrei, wenn sie dem Arbeitnehmer zwischen dem 1. März und dem 31. Dezember 2020 zufließt.
- Der Mandant sollte schriftlich festhalten, warum die Prämie geleistet wurde (z.B. finanzielle Nachteile durch Corona-Prämie, Mehrarbeit wegen Corona).

Hinweis: Die Auszahlung einer steuerfreien Corona-Prämie statt eines Weihnachtsgeldes hängt entscheidend von den Formulierungen im Arbeitsvertrag ab. Ist klar geregelt, dass einem Arbeitnehmer bei Auszahlung von Weihnachtsgeld kein arbeitsrechtlicher Anspruch für die Zukunft entsteht, wird bei Zahlung der Corona-Prämie davon auszugehen sein, dass diese Leistung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn entsteht.

Investitionsabzugsbetrag: neue Voraussetzungen und keine Eile

Unternehmer, die bislang die Voraussetzungen für den Investitionsabzugsbetrag nach § 7g Abs. 1 EStG noch nicht erfüllt haben, profitieren vielleicht erstmals im Jahr 2020 von dieser Steuervergünstigung. Denn für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2019 enden, ist im Regierungsentwurf des Jahressteuergesetzes 2020 eine einheitliche Gewinngrenze von 150.000 € vorgesehen (§ 7g Abs. 1 S. 2, Abs. 6 Nr. 2 i. V. m. § 52 Abs. 16 in der Fassung des

Regierungsentwurfs zum Jahressteuergesetz 2020).

Mit anderen Worten: Ist der Gewinn 2020 – unabhängig davon, ob dieser nach der Einnahmen-Überschussrechnung oder mittels einer Bilanz ermittelt wird – vor Abzug des Investitionsabzugsbetrags nicht höher als 150.000 €, profitieren Unternehmer von dieser Steuervergünstigung.

Unternehmer sollten daher den Gewinn 2020 deshalb im Blick haben und versuchen, diesen so zu beeinflussen, dass er nicht über 150.000 € liegt. Dadurch eröffnen sich folgende Möglichkeiten für 2020 und für 2021:

- **Gewinn 2020:** Gewinnminderung im Jahr 2020 in Höhe von 50 % (ebenfalls geplant im Jahressteuergesetz 2020, bisher 40 %) der in den Jahren 2021 bis 2023 voraussichtlichen Investitionskosten für geplante Investitionen in bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens.
- **Gewinn 2021:** Schaffung von geringwertigen Wirtschaftsgütern gemäß von § 5 Abs. 2 EStG im Jahr 2021 durch Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags 2020 und somit Sofortabzug für GWG im Jahr 2021.

Beispiel zur Schaffung von geringwertigen Wirtschaftsgütern (GWG):

Ein Unternehmer plant im Jahr 2021 den Kauf neuer Möbel für seine Betriebsräume. Die Möbelstücke haben jeweils einen Nettopreis von 1.600 €. Erfüllt der Mandant 2020 die Voraussetzungen, kann er den 50%igen Investitionsabzugsbetrag in Höhe von 800 € je Möbelstück abziehen.

Im Investitionsjahr 2021 wird der Investitionsabzugsbetrag wieder aufgelöst und die besondere Abschreibung wird geltend gemacht. Dadurch mindern sich die Anschaffungskosten der Möbel von 1.600 € auf 800 € netto und der Sofortabzug für geringwertige Wirtschaftsgüter winkt.

Vorsicht: Auslaufen der Corona-Vergünstigungen

Hat ein Mandant wegen der Corona-Krise beim Finanzamt einen Stundungsantrag für fällige Steuernachzahlungen oder den Stopp von Pfändungsmaßnahmen beantragt, zeigte sich das Finanzamt am Anfang der Pandemie großzügig und setzte die Zahlungen bzw. Pfändungen bis Ende 2020 aus. Steuerzahler sollten unbedingt Rücklagen bilden, denn spätestens ab Januar 2021 dürfte das Finanzamt sein Geld fordern.

Kurzarbeitergeld: Rücklagen für Steuernachzahlungen bilden

Zwar ist im Gespräch, dass ein Freibetrag von 6.000 € für Kurzarbeitergeld kommen soll. Doch solange das noch nicht der Fall ist, erhöht sich durch den Bezug des Kurzarbeitergelds durch die Besteuerung im Rahmen des Progressionsvorbehalts der Steuersatz auf das übrige Einkommen des Kurzarbeiters. In der Folge wird es für 2020 zu Steuernachzahlungen kommen. Mandanten, die in 2020 Kurzarbeitergeld bezogen haben, sollten über diesen Umstand informiert und aufgefordert werden, finanzielle Rücklagen für die Steuernachforderungen zu bilden.

Umsatzsteuersätze zum 1.1.2021 anpassen

Wie es aussieht, kommt es zu keiner Verlängerung der niedrigeren Umsatzsteuersätze über den 31.12.2020 hinaus. Denken Sie also frühzeitig daran, in der Buchhaltung und in den Kassen Ihrer Mandanten zum 1.1.2021 die Umsatzsteuersätze wieder anzupassen.

Besteuerung eines GmbH-Gesellschafters im Rahmen einer disquotalen Gewinnausschüttung

Zur Einleitung eine kurze Erläuterung, was unter einer disquotalen oder auch inkongruenten Gewinnausschüttung zu verstehen ist:

Es handelt sich hierbei um Gewinnausschüttung, die von der eigentlichen Verteilung der Geschäftsanteile einer GmbH abweicht. Dies soll schlicht und einfach heißen: Ein

Gesellschafter bekommt bei der Gewinnverteilung mehr, als ihm nach seiner Anteilshöhe zustehen würde, und ein anderer bekommt dementsprechend weniger. Der Gewinn wird also nicht entsprechend der Verteilung der Anteile an der GmbH verteilt, sondern ein anderer Verteilungsschlüssel wird angewendet.

Im Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG) ist insoweit in § 29 Abs. 3 GmbHG geregelt, dass die Verteilung zwar (grundsätzlich) nach dem Verhältnis der Geschäftsanteile erfolgt. Im Gesellschaftsvertrag kann jedoch ein anderer Maßstab der Verteilung festgesetzt werden. Fraglich ist dabei immer, welche Voraussetzungen gegeben sein müssen, damit (insbesondere die Finanzverwaltung) eine von der Verteilung der Geschäftsanteile abweichende Gewinnausschüttung akzeptiert und es später kein böses Erwachen bei der Betriebsprüfung gibt.

Tatsächlich hat die finanzgerichtliche Rechtsprechung hiermit nämlich kein bzw. kaum ein Problem. Bereits mit Urteil vom 19.08.1999 hat der Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen I R 77/96 entschieden, dass von den Beteiligungsverhältnissen abweichende inkongruente Gewinnausschüttungen (und im Urteilsfall sogar auch noch inkongruente Wiedereinlagen) steuerrechtlich anzuerkennen sind. Ebenso haben die obersten Finanzrichter in entsprechenden Fällen auch keinen Gestaltungsmissbrauch im Sinne der Regelung des § 42 der Abgabenordnung (AO) erkannt, wenn als Grund für eine inkongruente Gewinnausschüttung andere als steuerliche Gründe nicht erkennbar gewesen sind. Tatsächlich entspricht dies auch dem grundsätzlichen Stand der Rechtsprechung.

Wie so häufig, sieht die Finanzverwaltung dies jedoch deutlich strenger (vgl. Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 17.12.2013 unter dem Aktenzeichen IV C 2 - S 2750 a/11/10001). Darin vertritt sie die Auffassung, dass die steuerliche Anerkennung einer inkongruenten Gewinnausschüttung immer voraussetzt, dass eine vom Anteil am Grund- oder Stammkapital abweichende Gewinnverteilung auch

zivilrechtlich wirksam ist. Dies sieht die Finanzverwaltung bei einer GmbH nur in zwei folgenden Fällen als erfüllt:

- 1. Fall: Im Gesellschaftsvertrag wurde gemäß § 29 Abs. 3 Satz 2 GmbHG ein anderer Maßstab der Verteilung als das Verhältnis der Geschäftsanteile vorgegeben. Darüber hinaus stellt die Finanzverwaltung weiterhin klar, dass eine nachträgliche Satzungsänderung zur Regelung einer ungleichen Gewinnverteilung die Zustimmung aller beteiligten Gesellschafter erfordert.
- 2. Fall: Ist in der Satzung keine konkrete inkongruente Gewinnausschüttung vorgegeben, kann diese steuerrechtlich nur dann wirksam anerkannt werden, wenn anstelle eines konkreten Verteilungsmaßstabs eine Klausel enthalten ist, nach der alljährlich mit Zustimmung der beeinträchtigten Gesellschafter oder einstimmig über eine von der satzungsmäßigen Regelung abweichende Gewinnverteilung beschlossen werden kann und der Beschluss mit der in der Satzung bestimmten Mehrheit gefasst worden ist.

In allen anderen Fällen möchte die Finanzverwaltung eine inkongruente Gewinnausschüttung steuerlich nicht anerkennen. Zwar erwähnt sie noch besondere Voraussetzungen für Aktiengesellschaften, jedoch sollen diese vorliegend vernachlässigt werden, da es hier weiterhin um die mittelständische GmbH gehen soll.

Erfreulicherweise widerspricht der starren Haltung Finanzverwaltung aktuell das Finanzgericht Münster (FG Münster) (Urteil vom 06.05.2020, Az.: 9 K 3359/18).

Der vom FG Münster entschiedene Fall:

Sachverhalt: In dem vom FG Münster entschiedenen Fall war der Kläger eine natürliche Person, die zu 50% an der GmbH A beteiligt gewesen ist. Die restlichen 50% an der GmbH A hielt die GmbH B, woran der Kläger 100% der Anteile hielt. Aus der GmbH A wurden nun mehrere Millionenbeträge an die GmbH B inkongruent/disquotal ausgeschüttet. Der Kläger selbst (als natürliche Person) erhielt dabei nichts. Bei der vorliegenden inkongruenten

Gewinnausschüttung waren die oben genannten Voraussetzungen für die Finanzverwaltung nicht erfüllt. Dementsprechend vertrat die Finanzverwaltung die Auffassung, dass die inkongruente Gewinnausschüttung steuerlich nicht anzuerkennen ist.

Entscheidung: Der Auffassung der Finanzverwaltung widersprach aktuell das Finanzgericht Münster. Die Münsteraner Richter stellten fest, dass aus steuerlicher Sicht eine inkongruente Gewinnausschüttung nicht allein deshalb abgelehnt werden kann, weil die Satzung eine solche nicht ausdrücklich vorsieht oder zumindest eine entsprechende Öffnungsklausel enthält. Dies gilt selbst dann, wenn wie im Urteilsfall Steuerbefreiungen ausgenutzt werden sollen.

Ganz konkret hat im vorliegenden Fall nämlich die inkongruente Gewinnausschüttung an die GmbH B dazu geführt, dass diese dort nur zu 95% der Besteuerung unterliegt.

Hinweis: Die Finanzverwaltung möchte sich in dieser Sache noch nicht (oder immer noch nicht) geschlagen geben und hat Revision beim Bundesfinanzhof eingelegt. Unter dem Aktenzeichen VIII R 20/20 muss dieser nun die folgenden Rechtsfragen beantworten:

- Handelt es sich bei der nachträglichen Vereinbarung einer inkongruenten Gewinnausschüttung bei einer GmbH, deren Gesellschaftsvertrag weder eine von § 29 Abs. 3 Satz 1 GmbHG abweichende Gewinnverteilung noch eine Öffnungsklausel vorsieht, um eine Satzungserklärung mit Dauerwirkung, deren zivilrechtliche Wirksamkeit die notarielle Beurkundung und Eintragung in das Handelsregister voraussetzt?
- Liegt ein Gestaltungsmissbrauch vor, wenn an der ausschüttenden GmbH eine Kapitalgesellschaft und deren alleiniger Anteilseigner (eine natürliche Person) jeweils zur Hälfte beteiligt sind, die Ausschüttung aber allein an die Kapitalgesellschaft erfolgt?

Vor dem Hintergrund des anhängigen Verfahrens vor dem Bundesfinanzhof empfiehlt es sich daher für die Praxis vorsorglich darauf zu achten, dass entweder die Satzung eine entsprechende inkongruente Gewinnausschüttung vorsieht oder aber zumindest eine Öffnungsklausel geregelt wurde, wonach mittels entsprechendem Gesellschafterbeschluss eine solche inkongruente Gewinnausschüttung vorgenommen werden darf.

Erfolgsabhängiger Kaufpreis (Earn-outs) beim Unternehmenskauf

Durch eine Earn-Out Klausel im Unternehmenskaufvertrag legen die Parteien fest, einen Teil des Kaufpreises nicht bei Übergang der Anteile, sondern später zu begleichen.

Earn-Outs teilen den Kaufpreis also in **zwei Komponenten** auf:

- die **fixe Komponente**, welche bei Vollzug fällig wird, und
- die **variable Komponente**, die der Verkäufer erst zu einem späteren Zeitpunkt nach Vollzug erhält, sofern das erworbene Unternehmen bestimmte zuvor definierte Ziele erreicht.

Die **Dauer** der Earn-Out Phase zwischen Vollzug und Zahlung des Earn-Out Kaufpreisanteils liegt regelmäßig zwischen zwei und fünf Jahren.

Earn-Out Regelungen sind oftmals dann Bestandteil des Kaufpreises,

- wenn der Verkäufer mit einem Minderheitsanteil am Unternehmen beteiligt bleibt und/oder eine Schlüsselposition mit wesentlichem Einfluss auf die wirtschaftliche Entwicklung des Unternehmens beibehält und die Earn-Out Regelung so wesentlich zur Steigerung der Motivation des Verkäufers an einer zukünftigen positiven Entwicklung des Unternehmens beitragen kann, oder;
- wenn die Einschätzungen zur künftigen Entwicklung

der Profitabilität des Unternehmens und insoweit die Grundlagen der Kaufpreisfindung zwischen Käufer und Verkäufer wesentlich differieren. Da es der Käufer im Regelfall nicht als realistisch erachtet, dass die vom Verkäufer geplante Steigerung der wirtschaftlichen und finanziellen Lage erreicht und insoweit bereits zum Vollzugszeitpunkt im (Fest-)Kaufpreis abgebildet werden kann, ist er zunächst oft nicht bereit, dies im Kaufpreis zu berücksichtigen. Allerdings ist der Käufer oftmals bereit, einen entsprechend erhöhten (Gesamt-)Kaufpreis zu zahlen, sollte sich das Unternehmen, wie vom Verkäufer prognostiziert, entwickeln.

Berechnungsgrundlage

Als Basis zur Berechnung des Earn-Out wird regelmäßig das EBITDA als Bezugsgröße verwendet. Eine Orientierung an anderen GuV-Kennzahlen wie etwa EBIT, Umsatz oder Jahresüberschuss kommen ebenfalls in Betracht.

Neben der Präzisierung einer Bezugsgröße sollten ebenfalls Bereinigungen einzelner Positionen vereinbart werden. Ziel der Bereinigungen ist es, die originäre Leistung der Zielgesellschaft abzubilden und somit im Rahmen von den Verhandlungen nicht aufgelöste unterschiedliche Wertvorstellungen zwischen Verkäufer und Käufer entsprechend der gemäß den vorher von den Parteien vereinbarten Regelungen auszugleichen. Weiterhin soll hierdurch auch die Möglichkeit für opportunistisches Verhalten des Käufers beschränkt werden.

Festlegung von Rechnungslegungsstandards

Neben der exakten Definition und Präzisierung der Bezugsgrößen sollten auch die anwendbaren Rechnungslegungsstandards festgelegt werden. Hierbei ist insbesondere auch auf die Stetigkeit für den gesamten Berechnungszeitraum zu achten. Auch sollten diese Rechnungslegungsstandards nicht von dem Betrachtungszeitraum der (Financial Due Diligence)

abweichen. Sollten sich einzelne Standards in dem Berechnungszeitraum ändern, z.B. die Klassifizierung von Leasingsachverhalten (Finance Lease statt bisher Operating Lease, d.h. einmal Erfassung als Abschreibung und Zinsaufwand statt sonstiger betrieblicher Aufwand), sollte dies für die Kaufpreisanpassung entsprechend korrigiert werden.

Fazit

Bei M&A Transaktionen können Earn-Outs helfen, unterschiedliche Preisvorstellungen von Käufer und Verkäufer zu überbrücken. Hier gilt es jedoch stets zu beachten, dass sehr detaillierte und spezifische Regelungen, auf deren Basis der Earn-Out berechnet wird, in den Kaufvertrag aufgenommen werden sollten. So kann das Konfliktpotenzial zwischen Käufer und Verkäufer reduziert werden.

Für den Käufer sind Earn-Out Regelungen vorteilhaft, weil sie das Risiko einer Fehleinschätzung bei der Unternehmensbewertung reduzieren. Ferner ist es für den Käufer von Vorteil, den (Gesamt-)Kaufpreis nicht bei Vollzug, sondern in Abhängigkeit von der Unternehmensentwicklung bezahlen zu müssen. Der Vorteil des Verkäufers liegt darin, dass er unter Umständen mit Earn-Out einen höheren (Gesamt-)Kaufpreis erzielen kann.

Die Einschätzung von Chancen und Risiken bei einem Unternehmenskauf bzw. -verkauf liegt in Krisenzeiten zwischen Verkäufer und Käufer regelmäßig (weit) auseinander. Daher ist die Vereinbarung eines Earn-Outs, insbesondere in der aktuellen wirtschaftlichen Lage, ein häufig gewähltes Mittel, da eine künftige wirtschaftliche Entwicklung momentan schwer prognostizierbar ist.

Digital Jetzt: Investitionsförderung für KMU

Das Bundesministerium für Wirtschaft und Energie (BMWi) fördert seit September 2020 Investitionen von kleinen und mittelständischen Unternehmen (KMU) in digitale Technologien sowie digitales Know-how. Das

Förderprogramm „Digital Jetzt“ richtet sich an KMU mit 3 bis 499 Beschäftigten und ermöglicht es ihnen, das wirtschaftliche Potenzial der Digitalisierung voll auszuschöpfen. Dabei werden Unternehmen aus allen Branchen berücksichtigt sowie auch Handwerksbetriebe und freie Berufe.

„Digital Jetzt“: In die Welt von morgen investieren

Das Förderprogramm „Digital Jetzt“ läuft bis Ende 2023. Insgesamt stehen für das Programm 203 Mio. € zur Verfügung. Jeweils zum 15. eines Monats wird ein Kontingent an neuen Registrierungen für das Antragstool freigeschaltet. Bereits registrierte Nutzerinnen und Nutzer können den Antrag im Antragstool weiter vorbereiten, speichern und zum 1. des Folgemonats einreichen, bis das Kontingent für eingereichte Anträge erreicht ist.

Bis zu 100.000 € Zuschuss

Die Förderungsquote und Summe ist abhängig von der Unternehmensgröße. Bis zu 50% des Investitionsvorhabens werden durch das Förderprogramm finanziert. Dadurch fördert das BMWi Einzelunternehmen mit bis zu 50.000 € und Unternehmen in einer Wertschöpfungskette mit bis zu 100.000 €. Für Förderanträge nach dem 30. Juni 2021 gelten jeweils um 10% niedrigere Förderquoten; die Summen verringern sich dann entsprechend. Die Förderung wird als Zuschuss gewährt, der nicht zurückgezahlt werden muss. Die Auszahlung des Zuschusses erfolgt nach erfolgreicher Verwendungsnachweisprüfung.

Der Digitalisierungsplan: Eintrittskarte in das Förderprogramm

Für den Antrag wird ein Digitalisierungsplan benötigt. Folgende Anforderungen müssen erfüllt werden:

- Er beschreibt das gesamte Digitalisierungsvorhaben.
- Er erläutert die Art und Anzahl der Qualifizierungsmaßnahmen.
- Er zeigt den aktuellen Stand der Digitalisierung im Unternehmen und die Ziele, die mit der Investition erreicht werden sollen.
- Er stellt bspw. dar, wie die Organisation im Unternehmen effizienter gestaltet wird, wie sich das Unternehmen neue Geschäftsfelder erschließt, wie es ein neues Geschäftsmodell entwickelt und/oder seine Marktposition gestärkt wird.

Vor Erhalt des Zuwendungsbescheids darf das Förderprojekt noch nicht begonnen werden und nach Bewilligung muss das Projekt **innerhalb von 12 Monaten** umgesetzt werden.

Die Digitalisierungslücke im Mittelstand schließen

Der Mittelstand muss seine Zukunfts- und Innovationsfähigkeit erhalten - dazu gehört ganz entscheidend auch die Digitalisierung. Nur wer heute schon in die Welt von morgen investiert, ist für die Zukunft gut aufgestellt.

KONTAKT FÜR WEITERE INFORMATIONEN

LEON-ALEXANDER HÜBNER
MBA (International Taxation)
-Rechtsanwalt / Attorney at Law-

T | +49 (0) 6157 / 80819-28
E | al.huebner@huebner-law.de